

# Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль»

*Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28 декабря 2000 года № 353*

*Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 20 января 2001 года под № 47/5238*

*(с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказом Министерства финансов Украины от 14 октября 2008 года № 1238)*

## Общие положения

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль» (далее — Положение (стандарт) 17) определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, доходах, активах и обязательствах по налогу на прибыль и ее раскрытия в финансовой отчетности.

2. Положение (стандарт) 17 применяется предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности, которые согласно действующему законодательству являются плательщиками налога на прибыль (кроме бюджетных учреждений).

3. Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

**Расходы (доход) по налогу на прибыль** — общая сумма расходов (дохода) по налогу на прибыль, состоящая из текущего налога на прибыль с учетом отсроченного налогового обязательства и отсроченного налогового актива.

**Отсроченный налоговый актив** — сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в последующих периодах в результате:

временной налоговой разницы, подлежащей вычитанию;

переноса налогового убытка, не включенного в расчет уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде;

переноса на будущие периоды налоговых льгот, которыми воспользоваться в отчетном периоде невозможно.

**Отсроченное налоговое обязательство** — сумма налога на прибыль, который будет уплачиваться в последующих периодах с временных налоговых разниц, подлежащих налогообложению.

**Отсроченный налог на прибыль** — сумма налога на прибыль, признанная отсроченным налоговым обязательством и отсроченным налоговым активом.

**Учетная прибыль (убыток)** — сумма прибыли (убытка) до налогообложения, определенная в бухгалтерском учете и отраженная в Отчете о финансовых результатах за отчетный период.

**Налоговая прибыль (убыток)** — сумма прибыли (убытка), определенная в соответствии с налоговым законодательством объектом налогообложения за отчетный период.

**Налоговая база актива и обязательства** — оценка актива и обязательства, используемая с целью налогообложения этого актива и обязательства при определении налога на прибыль.

**Текущий налог на прибыль** — сумма налога на прибыль, определенная в отчетном периоде в соответствии с налоговым законодательством.

**Временная налоговая разница** — разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно.

**Временная налоговая разница, подлежащая вычитанию**, — временная налоговая разница, приводящая к уменьшению налоговой прибыли (увеличению налогового убытка) в будущих периодах.

**Временная разница, подлежащая налогообложению**, — временная налоговая разница, которая включается в налоговую прибыль (убыток) в будущих периодах.

## **Признание расходов (доходов), активов и обязательств, связанных с налогом на прибыль**

4. Текущий налог на прибыль и отсроченный налог на прибыль (отсроченные налоговые обязательства, отсроченные налоговые активы) признаются расходами или доходом в Отчете о финансовых результатах, кроме налога на прибыль, начисленного в результате:

4.1. Дооценки активов и других хозяйственных операций, которые в соответствии с положениями (стандартами) бухгалтерского учета отражаются увеличением собственного капитала.

4.2. Объединения предприятий путем приобретения.

Текущий налог на прибыль и отсроченный налог на прибыль признаются изменениями собственного капитала, если налоги возникают из операций, отраженных на счетах собственного капитала. Сумма изменения собственного капитала отражается в корреспонденции со счетами учета необоротных активов и одновременно со счетами учета отсроченных налоговых обязательств или отсроченных налоговых активов (на рассчитанную по этой операции сумму налога на прибыль).

5. Текущий налог на прибыль признается обязательством в сумме, подлежащей уплате. Превышение уплаченной суммы налога на прибыль над суммой, подлежащей уплате, признается дебиторской задолженностью.

6. Сумма уменьшения налога на прибыль, которая определяется из суммы налогового убытка текущего или предыдущего периода, признается отсроченным налоговым активом.

7. Отсроченное налоговое обязательство признается в случае наличия временных налоговых разниц, подлежащих налогообложению, за исключением:

- а) гудвилла, если его амортизация налоговым законодательством не предусмотрена;
- б) первоначального признания актива или обязательства в результате хозяйственных операций (кроме объединения предприятий), не влияющих на учетную и налоговую прибыль (убыток).

Временные налоговые разницы, которые подлежат налогообложению и являются результатом финансовых инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия, признаются отсроченным налоговым обязательством, за исключением:

- а) если материнское (холдинговое) предприятие, инвестор или участник совместного предприятия определяет и контролирует время аннулирования временной налоговой разницы;
- б) если не ожидается аннулирование временной налоговой разницы в течение двенадцати месяцев с даты баланса.

8. Отсроченный налоговый актив признается в случае возникновения временных налоговых разниц, подлежащих вычитанию, если ожидается получение налоговой прибыли, с которой связаны эти временные налоговые разницы.

Временные налоговые разницы, которые подлежат вычитанию и являются результатом инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия, признаются отсроченным налоговым активом при условиях:

- а) аннулирования временных налоговых разниц в течение двенадцати месяцев с даты баланса;
- б) ожидания налоговой прибыли, достаточной для списания временной налоговой разницы.

Если налоговые убытки и налоговые льготы перенесены на будущие периоды, то отсроченный налоговый актив признается в случае ожидания в будущей прибыли, достаточной для возмещения этих убытков и пользования льготами.

9. Отсроченный налоговый актив не признается, если он возникает в результате первоначального признания актива или обязательства в результате хозяйственных операций (кроме объединения предприятий), не влияющих на учетную и налоговую прибыль (убыток).

10. Предприятие пересматривает на дату баланса непризнанные отсроченные налоговые активы в отношении соответствия их критериям признания, приведенным в пункте 8 Положения (стандарта) 17.

## **Оценка активов и обязательств по налогу на прибыль**

11. Сумма обязательства или дебиторской задолженности по налогу на прибыль за текущий и предыдущий периоды определяется в соответствии с налоговым законодательством.

12. Отсроченный налоговый актив и отсроченное налоговое обязательство рассчитываются по ставкам налогообложения, которые будут действовать в течение периода, в котором будут осуществляться реализация или использование актива и погашение обязательства. Примеры расчета отсроченного налогового актива и отсроченного налогового обязательства приведены в приложении к Положению (стандарту) 17.

13. Сумма отсроченного налогового актива на дату баланса уменьшается при условии недостаточности налоговой прибыли для списания этого актива. В случае ожидания налоговой прибыли, достаточной для списания отсроченного налогового актива, сумма его предыдущего уменьшения, но не больше суммы ожидаемой налоговой прибыли, отражается способом сторно.

## **Отражение активов и обязательств по налогу на прибыль в финансовой отчетности**

14. Дебиторская задолженность и обязательства по текущему налогу на прибыль отражаются в балансе отдельными статьями оборотных активов и текущих обязательств.

Отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства отражаются в балансе отдельными статьями необоротных активов и долгосрочных обязательств.

15. В промежуточной финансовой отчетности отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства могут приводиться в балансе в сумме указанных активов и обязательств, которые определены на 31 декабря предыдущего года без их исчисления на дату промежуточной финансовой отчетности. В таких случаях в статье «Налог на прибыль от обычной деятельности» промежуточного Отчета о финансовых результатах приводится только сумма текущего налога на прибыль, а на дату годового баланса в бухгалтерском учете и финансовой отчетности осуществляется соответствующая корректировка (увеличение, уменьшение) суммы расходов по налогу на прибыль с учетом изменений отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств за отчетный год.

16. Дебиторская задолженность и обязательства по текущему налогу на прибыль свертываются, если погашение обязательства состоится зачетом этой дебиторской задолженности.

В консолидированном балансе дебиторская задолженность и обязательства по текущему налогу на прибыль отражаются развернуто.

17. Отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства свертываются, если уплата налога на прибыль контролируется одним и тем же налоговым органом.

В консолидированном балансе отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства отражаются развернуто.

18. Расходы по налогу на прибыль от обычной деятельности отражаются в статье «Налог на прибыль от обычной деятельности» Отчета о финансовых результатах в скобках. Доход по налогу на прибыль отражается во вписываемой статье «Доход по налогу на прибыль от обычной деятельности», а при определении финансового результата от обычной деятельности на его сумму уменьшается убыток от обычной деятельности до налогообложения.

## **Раскрытие информации о налоге на прибыль в примечаниях к финансовой отчетности**

19. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

19.1. Составные элементы расходов (дохода) по налогу на прибыль (текущий налог на прибыль и все корректировки этой суммы, включая отсроченные налоговые активы, отсроченные налоговые обязательства, исправления ошибок и т. п.).

19.2. Сумма текущего и отсроченного налога на прибыль отражена в составе собственного капитала.

19.3. Объяснение разницы между расходами (доходом) по налогу на прибыль и произведением учетной прибыли (убытка) на примененную ставку налога на прибыль.

19.4. Ставка налога на прибыль, если она изменяется по сравнению с отчетным периодом.

19.5. Сумма и период действия временных налоговых разниц, подлежащих вычитанию, сумма налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот, связанных с непризнанием отсроченного налогового актива.

19.6. Сумма временных налоговых разниц, связанных с финансовыми инвестициями в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия, по которым отсроченные налоговые обязательства не были признаны.

19.7. Сумма признанных отсроченных налоговых активов (по каждому виду) и признанных отсроченных налоговых обязательств (по каждому виду).

19.8. Сумма отсроченного налога на прибыль, включенная в Отчет о финансовых результатах.

19.9. Сумма расходов (дохода) по налогу на прибыль, связанных с прибылью (убытком) от прекращенной деятельности.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета в производственной сфере  
В. Пархоменко

## Примеры отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности предприятия временных налоговых разниц

1. По состоянию на конец отчетного года стоимость активов на счете 371 «Расчеты по выданным авансам» (за сырье, работы, услуги для операционной деятельности) составляет 10800 грн.

Согласно налоговому законодательству сумма выданных авансов (без налога на добавленную стоимость) включается предприятием в состав валовых расходов в том периоде, в котором осуществлено перечисление аванса, и соответственно уменьшает налоговую прибыль. Разница между балансовой стоимостью актива (выданного аванса без налога на добавленную стоимость 9000 грн.) и налоговой базой этого актива (0 грн.) составляет 9000 грн. и является временной налоговой разницей, подлежащей налогообложению.

Произведение временной налоговой разницы, подлежащей налогообложению, на конец отчетного периода и ставки налога на прибыль является отсроченным налоговым обязательством на конец отчетного периода:

$$9000 \times 30 \% = 2700 \text{ грн.}$$

Сальдо отсроченного налогового обязательства отражается в строке 460 «Отсроченные налоговые обязательства» Баланса.

Сумма текущего налога на прибыль за отчетный период отражается по дебету субсчета 981 «Налоги на прибыль от обычной деятельности» в корреспонденции с кредитом субсчета 641 «Расчеты по налогам». Запись по дебету субсчета 981 «Налоги на прибыль от обычной деятельности» в корреспонденции со счетом 54 «Отсроченные налоговые обязательства» проводится на сумму с учетом сальдо на счете 54 на начало отчетного года. Сумма, отраженная в отчетном периоде по дебету субсчета 981, является расходами по налогу на прибыль и приводится в строке 180 Отчета о финансовых результатах.

В аналогичном порядке определяется и отражается сумма отсроченного обязательства из сальдо на счете 39 «Расчеты будущих периодов».

2. По состоянию на конец отчетного года на субсчете 681 «Расчеты по авансам полученным» сальдо обязательства составляет 12000 грн.

Согласно налоговому законодательству, полученные авансы (без налога на добавленную стоимость) включаются в состав валовых доходов в том периоде, в котором они получены, и соответственно увеличивают налоговую прибыль. В бухгалтерском учете полученные авансы не признаются доходом этого отчетного

периода, а будут признаны доходом в том периоде, в котором будут отгружены продукция, товары (выполнены работы, услуги).

Разница между признанной в бухгалтерском учете балансовой стоимостью обязательства (полученного аванса без налога на добавленную стоимость 10000 грн.) и налоговой базой этого обязательства (0 грн.) составляет 10000 грн. и является временной налоговой разницей, подлежащей вычитанию.

Произведение временной налоговой разницы, подлежащей вычитанию, и ставки налога на прибыль является отсроченным налоговым активом на конец года.

$$10000 \times 30 \% = 3000 \text{ грн.}$$

Сальдо отсроченного налогового актива приводится в строке 060 «Отсроченные налоговые активы» Баланса, образование которого отражается по дебету счета 17 «Отсроченные налоговые активы». Запись по дебету счета 17 осуществляется в декабре на сумму с учетом сальдо на этом счете на начало отчетного периода в корреспонденции с кредитом счета 641 «Расчеты по налогам».

В аналогичном порядке определяется и отражается сумма отсроченного налогового актива из сальдо на счете 69 «Доходы будущих периодов».

3. Остаток резерва сомнительных долгов на счете 38 на конец отчетного года составляет 17200 грн. В соответствии с налоговым законодательством отчисления в резерв не признаются валовыми расходами, в валовые расходы включается сумма списанной безнадежной дебиторской задолженности, которая в бухгалтерском учете списывается за счет созданного резерва.

Разница между балансовой стоимостью резерва сомнительных долгов (17200 грн.) и налоговой базой (0) является временной налоговой разницей, подлежащей вычитанию. Произведение временной налоговой разницы, подлежащей вычитанию, и ставки налога на прибыль признается отсроченным налоговым активом.

$$17200 \times 30 \% = 5160 \text{ грн.}$$

4. Остаток обеспечения на гарантийный ремонт на конец отчетного года (субсчет 473 «Обеспечение гарантийных обязательств») составляет 3160 грн. В соответствии с налоговым законодательством расходы на гарантийный ремонт признаются в периоде его выполнения.

Разница между балансовой стоимостью обязательства (обеспечение — 3160 грн.) и налоговой базой обязательства (0 грн.) является временной налоговой разницей, подлежащей вычитанию. Произведение временной налоговой разницы, подлежащей вычитанию, и ставки налога на прибыль признается отсроченным налоговым активом.

$$3160 \times 30 \% = 948 \text{ грн.}$$

5. **Вариант I.** На конец отчетного года остаточная стоимость основных производственных средств, по которым в соответствии с налоговым законодательством амортизация начисляется, составляет:

а) по данным бухгалтерского учета (разница между аналитическими данными счетов 10 «Основные средства», 11 «Прочие необоротные материальные активы» и счета 13 «Износ необоротных активов») — 365000 грн.;

б) по данным, используемым для определения амортизации основных средств в соответствии с налоговым законодательством, — 315000 грн.

Стоимость основных непроизводственных средств и других основных средств, на которые в соответствии с налоговым законодательством амортизация не начисляется, в расчет не принимается как постоянная разница, поскольку в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» указанные основные средства амортизации подлежат.

Разница между признанной в бухгалтерском учете балансовой стоимостью актива (365000 грн.) и налоговой базой этого актива (315000 грн.) является временной налоговой разницей, подлежащей налогообложению (50000 грн.). Производство временной налоговой разницы, подлежащей налогообложению, и ставки налога на прибыль признается отсроченным налоговым обязательством.

$$50000 \times 30 \% = 15000 \text{ грн.}$$

**Вариант II.** На конец отчетного года остаточная стоимость основных производственных средств составляет:

а) по данным бухгалтерского учета — 75000 грн.;

б) по данным, используемым для определения амортизации основных средств в соответствии с налоговым законодательством, — 90000 грн.

Разница между признанной в бухгалтерском учете балансовой стоимостью актива (75000 грн.) и налоговой базой этого актива (90000 грн.) является временной налоговой разницей, подлежащей вычитанию (15000 грн.). Производство временной налоговой разницы, подлежащей вычитанию, и ставки налога на прибыль признается отсроченным налоговым активом.

$$15000 \times 30 \% = 4500 \text{ грн.}$$

б. Свертывание отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств заключается в определении разницы между суммой признанных отсроченных налоговых активов и суммой признанных отсроченных налоговых обязательств и соответственно отражении в Балансе чего-то одного.

$$(3000 + 5160 + 948) - (2700 + 15000) = 7592 \text{ грн. (отсроченное налоговое обязательство)}$$

или

$$(3000 + 5160 + 948 + 4500) - 2700 = 10908 \text{ грн. (отсроченный налоговый актив)}$$